



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

FLORE

Repository istituzionale dell'Università degli Studi di Firenze

Agevolazioni fiscali e stabilità del diritto tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario

Questa è la Versione finale referata (Post print/Accepted manuscript) della seguente pubblicazione:

Original Citation:

Agevolazioni fiscali e stabilità del diritto tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario / Philip Laroma Jezzi. - In: DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE. - ISSN 1826-6770. - STAMPA. -(2007), pp. 1181-1191.

Availability:

This version is available at: 2158/351385 since:

Terms of use:

Open Access

La pubblicazione è resa disponibile sotto le norme e i termini della licenza di deposito, secondo quanto stabilito dalla Policy per l'accesso aperto dell'Università degli Studi di Firenze (<https://www.sba.unifi.it/upload/policy-oa-2016-1.pdf>)

Publisher copyright claim:

(Article begins on next page)

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
DELLA UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORE RESPONSABILE
CLAUDIO SACCHETTO
DELLA UNIVERSITÀ DI TORINO

BOARD OF TRUSTEES

PHILIP BAKER, MICHAEL LANG, PAUL McDANIEL,
CLAUDINO PITA, H. DAVID ROSENBLOOM,
FRANS VANISTENDAEL, KEES VAN RAAD

SCIENTIFIC COMMITTEE

Fabrizio AMATUCCI, Gauthier BLANLUET, Yariv BRAUNER,
Roberto CORDEIRO GUERRA, Matthias DAHLBERG, Daniel DEAK,
Lorenzo DEL FEDERICO, Eugenio DELLA VALLE, Wouter DEVROE,
Francisco GARCIA PRATS, Daniel GUTMANN, Marjaana HELMINEN,
Pedro Manuel HERRERA MOLINA, Eric KEMMEREN, Giuseppe MARINO,
Giuseppe MELIS, Xavier OBERSON, Pasquale PISTONE, Ian ROXAN,
Josef SCHUCH, Wolfgang SCHÖN, Alain STEICHEN, Helcio TORRES.



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2007

NOTE A SENTENZA

Agevolazioni fiscali e stabilità del diritto tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario (*)

È fondata la richiesta di rimborso avanzata da un'impresa che – dopo aver effettuato degli investimenti in funzione della fruizione di un'agevolazione fiscale (sotto forma di credito d'imposta) previamente autorizzata dalla Commissione UE – non abbia poi in effetti potuto interamente beneficiare di detta agevolazione, avendone il legislatore nazionale ristretto l'ambito di applicazione con una norma successiva. La legge, pena la violazione degli artt. 3, 41 e 53 Cost. nonché 117 sotto il profilo del rispetto dei «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali», non può infatti irragionevolmente privare il contribuente di un diritto di credito vantato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ove esso sia sorto per effetto di una precedente disposizione di legge, peraltro espressamente autorizzata dalle autorità comunitarie

Comm. trib. prov. Roma, sez. XX, sentenza n. 191/20/07 depositata il 5 luglio 2007

Omissis) – Si riuniscono per connessione oggettiva e soggettiva i fascicoli n. 2510/05 e 2511/05

Si opponeva l'IPERCLUB s.p.a. contro il silenzio-rifiuto, dell'Agenzia delle entrate - ufficio di Roma 3, formatasi sulle istanze di rimborso ex art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973 presentate per l'anno 2004 onde ottenere il rimborso di somme versato indebitamente rispettivamente per € 373.994,65 e per € 449.014,00 a titolo di imposte e contributi per il mancato riconoscimento della piena fruizione dei crediti d'imposta maturati sulla base della disciplina normativa di cui all'art. 8, ° comma, l. n. 388 del 2000 (vigente al momento della realizzazione degli investimenti nelle aree svantaggiate), in deroga all'utilizzazione limitata disposta dal successivo art. 62, l. n. 289 del 2002 e dal correlato d.m. di attuazione del 6 agosto 2003

Rileva la ricorrente, che svolge attività di servizi nel settore turistico alberghiero, che l'art. 62, ° comma, l. 23 dicembre 2000, n. 388, nel suo testo originario attribuiva un contributo nella forma di credito d'imposta a quelle imprese (anche) del settore turistico che avessero effettuato nuovi investimenti nelle aree svantaggiate a decorrere del periodo d'im-

posta in corso al 31 dicembre 2000 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2002

Alla luce della norma agevolativa citata la ricorrente decideva, quindi, di realizzare numerosi ed onerosi investimenti in tali zone, in conformità ai requisiti dettati dalla legge ed in particolare: a Badesi (SS), a Cantanzaro, a Campofelice di Roccella (PA), a Mascali (CT) ed in conseguenza della realizzazione delle opere citate, secondo la disciplina in vigore all'epoca dell'avvio degli investimenti la Società maturava un credito d'imposta, da utilizzare in compensazione e senza la necessità di presentare alcuna istanza ovvero di ottenere un'autorizzazione

Rileva, inoltre, la ricorrente che il regime agevolativo a seguito di reiterati interventi normativi veniva modificato in modo peggiorativo dal d.l. n. 138 del 2002 dell'8 luglio 2002, che subordinava la fruibilità del credito d'imposta alla presentazione di un'istanza al Centro operativo di Pescara ed alla entrata nelle «graduatorie» di spettanza del contributo, secondo una serie di condizioni a cui la Società non avrebbe dovuto essere soggetta stante il fatto che i lavori delle opere sopra citate erano terminati anteriormente alla data dell'8 luglio 2002

Infine, ritiene la ricorrente che siano stati violati più principi costituzionali ed in particolare l'art. 3 Cost., dal combinato disposto degli artt. 1, d.l. n. 253 del 2002 e 62, ° comma, lett. a) l. n. 289 del 2002; l'art. 41 Cost. in conseguenza dell'intervenuta modifica legislativa della disciplina della fruibilità del credito di imposta; l'art. 5 Cost. in conseguenza dell'intervenuta modifica legislativa della disciplina della fruibilità del credito di imposta relativamente al divieto di retroattività e capacità contributiva; l'art. 77 Cost. in conseguenza dell'intervenuta modifica legislativa della disciplina della fruibilità del credito di imposta in assenza di straordinaria necessità ed urgenza; l'art. 117 Cost., in conseguenza dell'intervenuta modifica legislativa della disciplina della fruibilità del credito di imposta per violazione dei vincoli comunitari

Chiede, pertanto la ricorrente il riconoscimento delle agevolazioni secondo la disciplina vigente al momento della realizzazione degli investimenti; il riconoscimento dei diritti acquisiti per violazione dell'art. 3, ° e 2° comma, della l. n. 212 del 2000 e violazione dei diritti costituzionali sopra citati; disapplicazione dell'art. 1 d.m. 2 aprile 2003 e dell'art. 1 del d.m. 6 agosto 2003 ai sensi dell'art. 7, ° comma, d. lgs. 546 del 1992 ed in via subordinata sollevare la questione di costituzionalità dell'art. 1 d.m. 2 aprile 2003, dell'art. 1 6 agosto 2003 nonché dell'art. 62 della l. n. 289 del 2002 nella parte in cui prevedono la limitata fruibilità del credito d'imposta precedentemente maturato per violazione degli artt. 3, 41, 53 e 117

L'Agenzia delle entrate - ufficio di Roma 3, costituitasi in giudizio con controdeduzioni depositate in data 13 aprile 2005 confermava la legittimità del proprio operato evidenziando l'infondatezza delle eccezioni di illegittimità costituzionale nonché la ragionevolezza delle nuove norme modificative

La commissione, esaminati la documentazione e le argomentazioni addotte dalle parti, ritiene che i ricorsi debbano essere accolti.

Infatti, pregiudizialmente si deve rilevare che la disciplina vigente all'epoca degli investimenti effettuati dalla Società ricorrente disponeva l'automatica fruibilità del credito d'imposta maturato, senza la necessità di alcuna preventiva istruttoria o valutazione da parte di specifiche autorità, in compensazione in sede di versamento delle imposte dovute e delle prestazioni espressamente richiamato dall'art. 8, l. n. 388 del 2000, nelle percentuali massime di aiuto consentite dalla Commissione Europea.

L'agevolazione in questione, invero, rientrava nel numero dei c.d. aiuti di Stato, di cui all'art. 87 del trattato CE e spiegava i suoi effetti soltanto dopo la specifica autorizzazione da parte della Comunità europea, ottenuta, per il settore turistico, con decisione SG (2001) D7286841 del 13 marzo 2001, secondo l'intensità di aiuto prevista, la misura del credito era quella consentita nel rispetto dei limiti fissati dalla «Carta italiana sugli aiuti e finalità regionale» per il periodo 2.000-2006, pubblicata in G.U.C.E., n. C 175 del 24 giugno 2000.

La medesima Legge Finanziaria n. 288 del 2000, introduttiva del credito *de quo*, nell'art. 158, garantiva la necessaria copertura finanziaria dei provvedimenti in essa contenuti, sacendo espressamente che tale copertura a fronte delle previste riduzioni di entrata veniva *assicurata* nella misura piena.

Il regime agevolativo in esame veniva modificato da diversi interventi normativi:

- dal d.l. n. 138 del 2002 dell'8 luglio 2002 che subordinava la fruibilità del credito d'imposta alla presentazione di un'istanza al Centro operativo di Pescara ed alla entrata nelle graduatorie di spettanza del contributo;

- dal d.l. n. 253 del 2002 del 12 novembre 2002 che all'art. prevedeva che i soggetti che avessero conseguito il diritto al contributo anteriormente alla data dell'8 luglio 2002 (caso della ricorrente) avrebbero dovuto sospendere l'utilizzo del credito d'imposta maturato a partire dal 13 novembre 2002; dalla l. n. 284 del 2002 del 27 dicembre 2002 che all'art. 62, ° comma, lett. a), che stabiliva che i soggetti che avessero conseguito il diritto al contributo anteriormente alla data dell'8 luglio 2002: avrebbero dovuto comunicare all'Agenzia delle entrate *a pena di decadenza dal contributo conseguito automaticamente* una serie di informazioni contenenti l'investimento effettuato ovvero *le tipologie degli investimenti, gli identificativi dei contraenti con i quali i soggetti interessati intrattengono i rapporti necessari per la realizzazione degli investimenti nonché ogni altro dato utile ai predetti fini* (onere di comunicazione che la società ebbe ad adempiere).

- tali soggetti non avrebbero potuto utilizzare il credito a decorrere dall'1 gennaio 2003, data di entrata in vigore della stessa legge.

- gli stessi soggetti avrebbero potuto riprendere a godere del medesimo contributo solamente a decorrere dal 10 aprile 2003, in ragione di una misura massima determinata con provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

– tale misura prima individuata con d.m. del 2 aprile 2003 indicava che i soggetti già titolari del diritto avrebbero potuto nuovamente utilizzare i contributi attribuiti nella forma di crediti d'imposta nella misura massima del 10 per cento per l'anno 2003 e del 6 per cento per gli anni successivi

– infine, con d.m. del 6 agosto 2003 la misura di fruibilità del credito verone: modificata elevando la misura dal 10 per cento al 4 per cento

Sulla base delle normative esaminate la commissione rileva che la modifica legislativa dell'originaria disciplina del *bonus* per gli investimenti nelle aree svantaggiate ha inciso in maniera irragionevole un diritto quesito del contribuente ed ha contraddetto lo specifico impegno assunto dal legislatore solo pochi mesi prima, nell'art. 8 della l. n. 38 del 2000, al fine di promuovere l'interesse generale allo sviluppo delle suddette aree svantaggiate tramite l'investimento dei singoli contribuenti, in proposito la Corte costituzionale ha affermato che l'intervento legislativo con effetti retroattivi e illegittimo qualora contrasti con i limiti individuati nei principi di ragionevolezza ed uguaglianza di tutela della certezza dell'ordinamento giuridico, laddove vi fosse contrasto si avrebbe un caso esemplare di sviamento strumentale della funzione legislativa

D'altronde, l'intervenuta modifica normativa non può essere giustificata dal legislatore alla luce delle mutate condizioni economiche del Paese e, perciò solo, essere considerata legittima, infatti la legittima ponderazione tra le ragioni di equilibrio di bilancio e quelle dei destinatari delle norme positive non può esorbitare i limiti della discrezionalità legislativa, ciò avviene, in particolare, laddove il legislatore pretenda di applicare una nuova disciplina a soggetti che, in ragione della regolamentazione previgente possono già vantare un diritto di credito nei confronti dell'amministrazione (Corte cost., 2 luglio 1997, n. 21 i; Corte cost. 14 luglio 1988, n. 822)

Inoltre, va rilevato che la l. n. 388 del 2000 avente ad oggetto agevolazioni fiscali, strutturali e continuative dal punto di vista dello sviluppo temporale degli effetti sia per il singolo che per la collettività ha insito un carattere di impegnatività tale da non permettere una modifica sostanziale (peraltro peggiorativa) fino a quando il programma economico non abbia avuto esecuzione

Infine, si deve rilevare che l'art. 62, ° comma, lett a), l. n. 28 del 2002, è in palese violazione dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali

Infatti, il Governo italiano in occasione dell'istituzione del credito d'imposta con la legge finanziaria del 2001, in conformità all'art. 8 trattato di Amsterdam, aveva richiesto il parere della Commissione Europea circa la compatibilità dell'aiuto fiscale con il mercato comune. La Commissione Europea da parte sua, in virtù delle garanzie fornite dallo stesso Governo italiano in merito alla copertura finanziaria del provvedimento, con nota n. 288 del 2000 del 3 marzo 2002, aveva riconosciuto la conformità dell'art. 8 della l. n. 288 del 2000 alle nor

me comunitarie, fissando contestualmente la data di inizio della fruibilità delle agevolazioni al 14 marzo 2001

Tale della commissione, peraltro, ha efficacia diretta nell'ordinamento nazionale italiano e prevalente rispetto alla norma interna che con essa collida

Se è vero che il giudice nazionale ha l'obbligo di disapplicare la norma interna incompatibile con quella comunitaria (Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564), altrettanto può dirsi in relazione alle amministrazioni dello Stato

Pertanto, né una norma di legge, né, tantomeno, un d.m., poteva no derogare alla decisione della Commissione Europea in selezione alla concessione della agevolazione *de qua*

I ricorsi meritano, quindi, accoglimento per cui si dispone il rimborso delle somme versate, pari € 373.994,65 e €449.014,00, a titolo di imposte e contributi per il mancato riconoscimento della piena fruizione dei crediti d'imposta maturati sulla base della disciplina normativa di cui all'art. 8, ° comma, l. n. 388 del 2000, oltre gli interessi maturati e maturandi

Le spese di giudizio, di cui al ° comma dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, vanno poste a carico dell'Agenzia delle entrate - ufficio di Roma 3 per l'importo di €. 200,00 (duecento euro)

P.Q.M. – La commissione accoglie i ricorsi riuniti, ordina il rimborso rispettivamente delle seguenti somme € 373.994,65 ed € 449.014,00 oltre interessi di legge dal momento del pagamento. Condanna l'Ufficio alle spese di giudizio nell'importo di € 2.000,00 (due mila euro). *Omissis*

(*) SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Agevolazioni fiscali e diritti quesiti. – 3. Agevolazioni fiscali e stabilità del diritto nell'ordinamento nazionale. – 4. (*Segue*): ed in quello comunitario.

1. – Premessa

La pronuncia in esame mette capo ad un giudizio radicato con l'impugnazione del silenzio diniego al rimborso della maggiore irpeg versata da un'impresa per effetto della modifica *in peius* delle originarie condizioni di fruibilità di una agevolazione fiscale autorizzata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 87 del trattato UE

In particolare, una legge dello Stato (la n. 388 del 2000) attribuiva (al suo art. 8) un contributo, nella forma di credito di imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione, alle imprese che avessero effettuato a partire dal periodo d'imposta 2002 nuovi investimenti nelle aree ammissibili alle deroghe previste dal predetto art. 87, par. 3, lett. a) e c)

Tale contributo veniva inizialmente riconosciuto in via automatica e con un limite massimo di spesa per ciascuno degli anni (dal 2002 al 2006) interessati

dal provvedimento di incentivazione. Successivamente, attraverso una pluralità di interventi legislativi (in particolare, l'art. 62, 1° comma, lett. a della l. n. 289 del 2002) e regolamentari, veniva previsto: da un lato, l'onere di inviare all'Agenzia delle entrate una comunicazione contenente taluni dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti già effettuati, a pena di decadenza dal credito d'imposta conseguito in via automatica fino ad una certa data (1°8 luglio 2002); dall'altro, e comunque, una riduzione percentuale del *quantum* di utilizzabilità del suddetto credito, a partire da una data successiva (il 10 aprile 2003).

Per effetto della descritta evoluzione normativa, il credito d'imposta maturato dall'impresa ricorrente precedentemente all'entrata in vigore della modifica normativa è divenuto parzialmente inutilizzabile, con la conseguenza che negli esercizi successivi essa ha subito un carico fiscale ben superiore a quello che si sarebbe reso dovuto sulla base della disciplina vigente all'epoca in cui erano stati effettuati i nuovi investimenti; da qui la richiesta di restituzione dei maggiori tributi corrisposti a causa del parziale disconoscimento del contributo astrattamente spettante secondo le originarie previsioni di legge.

Sebbene non risultino sempre tenuti adeguatamente distinti, nella sentenza di accoglimento della Commissione tributaria sono rintracciabili almeno tre ordini di argomentazioni: i) in primo luogo, sotto la vigenza delle norme istitutive dell'agevolazione nella loro originaria formulazione, il credito d'imposta maturato a seguito degli investimenti è divenuto oggetto di un «diritto quesito» dell'impresa, come tale impermeabile ai successivi interventi restrittivi del legislatore; ii) in secondo luogo, tali interventi sono comunque illegittimi, siccome irragionevoli ed arbitrari sotto il profilo degli artt. 3, 41 e 53 Cost.; iii) in terzo luogo, trattandosi di una agevolazione autorizzata dalla Commissione europea, le proposizioni normative interne che ne hanno ristretto l'ambito di applicabilità si pongono in contrasto con la disciplina comunitaria e, come tali, sono disapplicabili dal giudice nazionale.

Si vedrà a breve come il ragionamento dei giudici tributari sia afflitto da talune, non indifferenti, forzature; ciò non di meno, i diversi passaggi logici offrono lo spunto per contribuire alla riflessione su di un tema di indubbio interesse, come è quello dei limiti – interni e comunitari – che incontra il legislatore rispetto alla modifica di assetti già definiti da norme precedenti.

2. – Agevolazioni fiscali e diritti quesiti

La sentenza afferma innanzitutto che le previsioni modificative del regime agevolativo originariamente vigente avrebbero «inciso in maniera irragionevole su un diritto quesito del contribuente», sottolineando che, secondo l'insegnamento della Corte costituzionale, l'intervento legislativo retroattivo è illegittimo qualora contrasti con i limiti «individuati nei principi di ragionevolezza ed uguaglianza, di tutela della certezza dell'ordinamento giuridico».

Il primo dato da mettere a nostro avviso in evidenza è che i giudici, in questo modo, sembrano sovrapporre due piani che debbono viceversa essere tenuti distinti: quello di *come la norma è* e quello di *come la norma deve essere*. Mentre il tema del rapporto tra diritti quesiti e norma retroattiva appartiene al primo piano, quello della ragionevolezza e, più in generale, della legittimità della norma medesima appartiene al secondo.

Fatta questa precisazione, la questione che si vuole immediatamente esaminare è se un'agevolazione fiscale possa costituire oggetto di un «diritto quesito» e, come tale, resistere «per forza propria» ai successivi interventi modificativi del legislatore.

La risposta, come ha già avuto modo di puntualizzare attenta dottrina (1), va rintracciata movendo dalla considerazione che quello dei diritti quesiti – nell'accezione sopra utilizzata di situazioni giuridiche soggettive «chiuse» rispetto alle mutazioni retroattive del diritto positivo – costituisce a ben vedere un problema di interpretazione della norma e, dunque, di individuazione dei limiti che il legislatore si è dato allorché ha inteso modificare la disciplina applicabile a fatti verificatisi nel passato. In altre parole, un «diritto quesito» esiste se e nella misura in cui la legge modificativa successiva, implicitamente od esplicitamente, gli riconosca rilevanza giuridica.

È, questa, una conseguenza del «potere assoluto» di cui gode il legislatore per quanto attiene alla disciplina degli effetti ricollegati ad un determinato fatto, indipendentemente dal momento in cui esso si è verificato; potere sindacabile esclusivamente in via successiva sotto il profilo della sua legittimità rispetto al parametro costituzionale, oppure comunitario (2).

Quanto precede, naturalmente, vale limitatamente al versante degli effetti che la norma fa derivare da un certo evento già verificatosi nel passato; posto che, per evidenti ragioni, il legislatore non può incidere sul modo di essere del fatto stesso, pretendendo o assumendo che esso sia diverso da come era stato considerato dalla norma antecedente.

Con riguardo ad una agevolazione di cui, come nel caso di specie, siano stati integralmente perfezionati i presupposti applicativi (ovvero i nuovi investimenti) antecedentemente alla modifica delle condizioni per la sua fruibilità l'opera dell'interprete deve essere, dunque, volta a stabilire se la norma abbia o meno inciso sulle conseguenze che il diritto positivo faceva originariamente discendere da quei medesimi presupposti (la nascita di un credito d'imposta utilizzabile in compensazione senza limiti); ed in proposito, a noi pare che il legislatore sia in effetti intervenuto su tali specifiche conseguenze, avendole di fatto *modificate* (riducendo l'entità del credito d'imposta) e *condizionate* (alla presentazione di una apposita istanza) con effetto a partire da una certa data futura.

Questo non significa che taluni diritti non siano rimasti definitivamente acquisiti: è vero, infatti, che le modifiche e le condizioni in questione hanno inciso solo sui crediti d'imposta già sorti e non ancora utilizzati alla data di entrata in vigore della «nuova» disciplina, lasciando intatti quelli che, a quella medesima data, erano già stati utilizzati; ma, piuttosto, che non può essere affermata, come invece sembrano aver fatto i giudici romani, l'indiscriminata intangibilità delle posizioni giuridiche soggettive già sorte, predicandone assiomaticamente la natura di diritti quesiti.

3. – Agevolazioni fiscali e stabilità del diritto nell'ordinamento nazionale

In generale, i parametri costituzionali evocati a tutela del valore della certezza del diritto e della sua stabilità in materia tributaria sono tradizionalmente quelli degli artt. 3, 41 e 53; ai quali si è progressivamente affiancato – inizialmente come declinazione del criterio della ragionevolezza della legge

(1) V. Matroiacovo, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, 45 e ss. e 54, a cui si rinvia per le ampie indicazioni bibliografiche ivi contenute su questo specifico argomento.

(2) Così, ancora, V. Matroiacovo, *op. cit.*, 49.

immanente a tali disposizioni costituzionali, e via via sempre più come parametro autonomo – il principio della tutela dell'affidamento del contribuente (3)

Rispetto poi alle norme di incentivazione, siffatti valori sono sempre stati particolarmente sentiti, dato l'accentuato carattere di impegnatività che viene in esse ravvisato (4)

Tuttavia, su questo specifico versante deve ritenersi che il riferimento all'art. 53 – operato anche dalla Commissione tributaria nella sentenza in esame – sia improprio; e ciò, in specie, se (come noi crediamo) si debba aderire alla tesi maggioritaria in dottrina secondo la quale le agevolazioni fiscali si giustificano (ed anzi si rendono doverose) in ragione dei limiti – non già interni, bensì – esterni alla capacità contributiva (5). In altre parole, dinanzi ad una norma che riduca gli ambiti di utilizzabilità di un'agevolazione fiscale spettante in forza di una norma precedente, il parametro di valutazione di legittimità non è l'art. 53, posto che essa trovava fondamento – non già nella sussistenza di manifestazioni di capacità contributiva attenuate rispetto alla generalità dei contribuenti, ma – nella esigenza (tipica di uno Stato interventista) di perseguire finalità extrafiscali, come ad esempio quella dello sviluppo economico di specifiche aree del territorio nazionale (6)

(3) Per una efficace ricostruzione di questo processo di autonomizzazione del principio dell'affidamento rispetto a quello della ragionevolezza della legge espresso dalle previsioni costituzionali di cui al testo, si rinvia – anche per gli ampi riferimenti bibliografici – a G. Bizioli, *La tutela del legittimo affidamento generato dal legislatore nazionale: i limiti della retroattività delle norme tributarie al vaglio della Corte di giustizia CE*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2003, II, 326 e ss

(4) Si veda già G. Guarino, *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *Scritti di diritto pubblico dell'economia e di diritto dell'energia*, Milano, 1962, *passim*

(5) La contrapposizione tra le due impostazioni riguarda la rilevanza assunta in campo tributario dai valori di rango costituzionale diversi da quello della capacità contributiva. In particolare, secondo la lettura minoritaria (ascrivibile a F. Moschetti - R. Zennaro, *Le agevolazioni fiscali*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, 66 e ss.) un trattamento fiscale di favore può (e per essere legittimo, deve) trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazione ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali. In base, invece, all'altra chiave di lettura (adottata fra gli altri da P. Russo, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2002, 54; S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (diretto da) *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 418; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 183; G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007, 74) gli ulteriori principi e le altre situazioni costituzionalmente rilevanti che interferiscono con il fenomeno impositivo costituiscono appunto dei limiti *esterni* (e non *interni* come propone l'altra impostazione dottrinale); limiti il cui rispetto può imporre l'introduzione di trattamenti di favore che derogano alla *normale* imposizione collegata alla manifestazione di capacità contributiva che viene di volta in volta in considerazione

(6) Nel senso che anche l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente non si applica alle norme di agevolazione, cfr. P. Russo, *op. cit.*, 65

Per quanto poi i giudici romani non sembrano averne tenuto conto – e si siano per altro verso cimentati in una curiosa disapplicazione delle norme restrittive dell'agevolazione da essi considerate incostituzionali, come se in Italia vigesse un controllo di costituzionalità diffuso –, la Corte Costituzionale si era già pronunciata in due occasioni in merito alle restrizioni in discorso (7)

Il contenuto delle due ordinanze costituisce un valido indicatore della – a nostro sommo avviso: ancora non pienamente sviluppata – sensibilità che il giudice delle leggi ha maturato sulla rilevanza del principio dell'affidamento, quale parametro della legittimità delle norme che incidono su situazioni sorte per effetto di norme precedenti (8). La Corte, infatti, ha ritenuto la questione di costituzionalità al riguardo sollevata manifestamente infondata in quanto «la norma censurata non dispone per il passato, ma fissa per il futuro un obbligo di comunicazione di dati a pena di decadenza dal contributo, a nulla rilevando che tale decadenza abbia ad oggetto un contributo già conseguito»

È evidente che il presupposto dal quale muove la consulta – ovvero la rilevanza per il futuro delle restrizioni introdotte dal legislatore – è formalmente esatto, poiché è appunto a partire da un momento successivo all'entrata in vigore della norma che il contribuente è stato chiamato a porre in essere i nuovi adempimenti; senonché, non sembra sia questo il dato rilevante per stabilire se vi sia stata una violazione del legittimo affidamento del contribuente stesso (9)

Per convincersene, basta estendere il ragionamento in questione all'altra restrizione introdotta dalla norma scrutinata, e di cui la Corte non si occupa perché non sottoposta al suo esame: ovvero la limitazione dell'entità del credito d'imposta utilizzabile a partire dalla sua entrata in vigore. Anche qui abbiamo che l'effetto dell'intervento legislativo riguarda formalmente il futuro ma è indubbio che i suoi effetti si proiettano anche sul passato incidendo – se in maniera *arbitraria e irragionevole* non sta a noi stabilirlo – su una posizione giuridica soggettiva già perfezionata e, quel che più conta, sulla legittima aspettativa a che quella posizione non fosse pregiudicata da norme successive

In effetti per assicurare l'effettivo rispetto da parte del legislatore del principio del legittimo affidamento del contribuente occorre evitare – come invece ha fatto in questo caso la Consulta – di considerarlo come una declinazione del principio di irretroattività, sì che quando non ricorra la violazione del secondo, non può per ciò solo aversi violazione del primo

La verità è che, non solo non esiste un principio generale di irretroattività in materia tributaria, ma può benissimo accadere – come il caso in esame astrattamente testimonia – che la violazione del legittimo affidamento del

(7) Si tratta delle ordinanze n. 124 del 24 marzo 2006 e n. 180 del 7 giugno 2007

(8) E ciò, soprattutto, se rapportata a quella mostrata da altre giurisdizioni superiori europee, come la Corte federale tedesca, su cui si può vedere, da ultimo, D. Birk, *Diritto costituzionale tedesco*, Milano, 2006

(9) D'altra parte, non è nemmeno esatto in assoluto affermare che una simile disposizione non è retroattiva. Come noto si ha retroattività propria quando la norma determina la nascita di effetti connessi a situazioni ed eventi verificatisi prima dell'entrata in vigore della nuova norma, (effetti) che si producono fin da allora, e retroattività impropria quando la norma dispone per il futuro, *quoad effectum*, ma in relazione a fatti e situazioni pregressi; così P. Russo, *op. cit.*, 65. Nel caso di specie viene appunto in rilievo un'ipotesi di retroattività impropria

contribuente prescinda dalla valenza strettamente retroattiva della norma che quella violazione abbia determinato. Il che dimostra – come la dottrina non ha mancato anche recentemente di evidenziare (10) – che la tutela dell'affidamento del contribuente si realizza nella più ampia dimensione del sindacato sull'*irragionevole* ed *arbitrario* pregiudizio che il legislatore può arrecare al valore fondamentale, in uno Stato di diritto, della sicurezza giuridica

4. – (Segue): *ed in quello comunitario*

Si è visto come la sentenza in esame motivi la fondatezza del diritto al rimborso azionato dalla società ricorrente anche sotto il profilo della violazione, da parte del legislatore nazionale, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali

La tesi dei giudici tributari sembrerebbe essere la seguente: avendo la Commissione europea, nell'ambito della sua attività di controllo sugli aiuti di Stato alle imprese, autorizzato l'Italia alla concessione dell'agevolazione fiscale, quest'ultima sarebbe divenuta oggetto di un diritto tutelato dal diritto comunitario, in quanto tale insuscettibile di essere inciso da norme successive di fonte statale. Sulla base di questa premessa, la Commissione richiama poi i principi del primato e della diretta applicabilità del diritto comunitario per giustificare la disapplicazione delle norme interne che avevano ridimensionato l'ampiezza del credito d'imposta in precedenza riconosciuto

È chiaro, a noi pare, che questa ricostruzione è del tutto insostenibile, essendo evidente che l'autorizzazione della Commissione si limita a rimuovere un ostacolo frapposto dal diritto comunitario alla indiscriminata concessione di aiuti pubblici alle imprese; dopodiché, se lo Stato destinatario della autorizzazione provvede in effetti a riconoscere l'aiuto, non vi provvede oppure ancora vi provvede ma poi, come nel caso di specie, ritorna sui suoi passi, non interessa affatto al diritto comunitario della concorrenza. Se del caso, può essere rilevante la violazione, da parte dello Stato, delle condizioni e dei limiti ai quali la Commissione UE abbia subordinato il via libera all'aiuto pubblico

In altre parole, l'autorizzazione della Commissione UE non determina la nascita di un diritto ad ottenere l'aiuto dallo Stato, sì che poi il cittadino possa invocare il diritto comunitario a tutela di siffatto diritto. Il ragionamento dei giudici tributari potrebbe avere un senso solo laddove, in un contesto completamente diverso da quello del diritto della concorrenza, la Comunità imponesse allo Stato di intervenire con determinate misure di sostegno alle imprese: in quest'ipotesi, ma solo in questa, si porrebbero effettivamente le premesse, a seconda della fonte dell'ordine diretto allo Stato, per l'emersione a favore dei destinatari delle misure in questione, di una situazione giuridica soggettiva tutelata dal diritto comunitario

Fatta questa premessa, la rilevanza del diritto comunitario rispetto alla vicenda dedotta in giudizio merita comunque di essere approfondita, sia pure da un angolo di visuale diverso da quello adottato dalla commissione tributaria. Ci riferiamo, in particolare, alla possibilità che le modifiche apportate dal legislatore al regime agevolativo da esso precedentemente introdotto e, più precisamen-

(10) V., in luogo di altri e per ulteriori riferimenti, S. Antoniazzi, *La tutela del legittimo affidamento del privato nei confronti della pubblica amministrazione*. Torino, 2005, 36 e ss

te, le ricadute che tali modifiche hanno determinato sulla piena fruibilità del diritto maturato sotto la vigenza delle norme previgenti abbiano violato il principio dell'affidamento, così come riconosciuto e tutelato dal diritto comunitario

Come noto, i principi generali, oltre a costituire parametro per il giudizio di legittimità degli atti e delle istituzioni comunitarie, «contribuiscono a dare elementi per interpretare le norme comunitarie e per integrarne il contenuto» (11)

Fra i principi che la Corte di giustizia ha applicato in funzione integrativa vi è proprio quello della tutela dell'affidamento: nella sentenza *Krücken* (sent. 26 aprile 1988, causa 316/86, in *Raccolta*, 1988, 2233) si afferma testualmente che «il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario» e, come tale, il suo rispetto «si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario»

La dottrina ha già avuto modo di tracciare i connotati del principio dell'affidamento, così come emerge da una ormai consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia (12): ai nostri fini, è sufficiente puntualizzare che esso opera tanto rispetto ai provvedimenti legislativi quanto amministrativi

Ne discende, tornando alla fattispecie in esame, che effettivamente si pone la questione teorica se la revoca, in tutto od in parte, di un'agevolazione fiscale possa configurare una violazione del principio dell'affidamento nell'ottica del diritto comunitario; con il corollario che, ove tale violazione dovesse in concreto configurarsi, si porrebbero le premesse per una automatica disapplicazione della norma interna da parte del giudice nazionale, posto che a partire dalla sentenza *Mangold* (sent. 22 novembre 2005, causa C-144/04 in *Raccolta*, 2005, I-9981), la Corte ha statuito l'obbligo per quest'ultimo di applicare i principi generali garantendone la piena efficacia ai singoli

Pertanto, occorre rammentare che i principi generali rilevano come «fonte» del diritto solo in presenza di una disciplina della materia già risultante da atti delle istituzioni. Soltanto allora, secondo quanto precisato nella sentenza *Demirel* (sent. 30 settembre 1987, causa 12/86, in *Raccolta*, 1987, 3719), si verte «nell'ambito del diritto comunitario»

La domanda, pertanto, diviene la seguente: se sia possibile ritenere che la materia delle agevolazioni fiscali sia regolata dal diritto comunitario nel senso sopra precisato

Ora, è evidente che, nella misura in cui un'agevolazione costituisca anche un aiuto alle imprese nel senso fatto proprio dall'art. 87 del Trattato, essa è indubbiamente sottoposta al diritto comunitario e a quello della concorrenza in specie; nel senso che la concessione di quell'agevolazione è sottoposta ad una serie di limitazioni in punto di *an* e *quantum* in vista della tutela del corretto funzionamento del mercato

Un primo sbocco dei rilievi che precedono potrebbe allora essere che l'affidamento del contribuente nella stabilità del regime agevolativo sia direttamente tutelato dal diritto comunitario, con la conseguenza che la norma interna che limiti irragionevolmente i diritti sorti in applicazione di siffatto regime potrebbe essere reputata illegittima e, se del caso, anche disapplicata dal

(11) Così, G. Gaja, *Introduzione al diritto comunitario*, Bari, 2007, 104

(12) In luogo di molti, ed oltre ai già citati lavori di Mastroiacovo e Bizzioli, si segnala F. Toriello, *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000, 247 e ss

giudice nazionale. Questo scenario, che non esitiamo a giudicare improbabile per le ragioni che ci apprestiamo ad illustrare, presupporrebbe tra l'altro un diverso impatto del principio dell'affidamento «vigente» nel diritto interno rispetto a quello elaborato in sede comunitaria, avendo come noto la Corte costituzionale già avuto modo di esprimersi negativamente con riguardo alla rilevanza del primo di essi rispetto al caso di specie.

D'altra parte, e così veniamo al secondo sbocco, si può fondatamente dubitare che i principi generali – e quello dell'affidamento in particolare – siano invocabili rispetto ad una normativa nazionale che non conceda o riduca un aiuto alle imprese.

Se, infatti, si riflette su quali possano essere gli «oggetti» di un affidamento tutelato dal diritto comunitario nel campo in esame, ci si rende conto che tra questi non vi può essere l'effettiva *concessione* od il *mantenimento* dell'aiuto da parte dello Stato nazionale. In particolare, un regime agevolativo può essere

- vietato, nel qual caso l'affidamento giuridicamente rilevante è quello che potrebbe eventualmente formarsi in merito alla *regolarità* dell'aiuto per effetto di un comportamento della Commissione, il che come noto può costituire un legittimo ostacolo al suo recupero coattivo (13)

- autorizzato, ed anche qui l'affidamento giuridicamente rilevante riguarda la *regolarità* dell'aiuto, nel senso che esso si frapponerebbe alla opposibilità di decisioni successive incompatibili con la precedente autorizzazione.

In effetti, e come si è potuto puntualizzare anche in precedenza quando si è escluso che l'autorizzazione della Commissione comporti un impegno dello Stato ad erogare effettivamente l'aiuto che ne costituisce l'oggetto, il diritto comunitario si preoccupa di evitare che gli interventi economici delle autorità nazionali possano turbare la concorrenza prevedendo un regime autorizzatorio *ad hoc*; regime che tuttavia può dar luogo per lo Stato ad una *facoltà* di concessione dell'aiuto e non certo un *obbligo* a tale riguardo.

Una volta pertanto che i rischi di turbative siano scongiurati oppure siano ritenute prevalenti altre finalità proprie della Comunità, come lo sviluppo omogeneo delle diverse aree geografiche degli Stati membri, e, dunque, si proceda ad autorizzare la misura agevolativa, si può ragionevolmente sostenere che a tal punto non si è più «nell'ambito del diritto comunitario» agli effetti della citata sentenza *Demirel* e, quindi, il principio generale dell'affida-

(13) Per esempio, nella sentenza *Rijn-Scheide Veratim* (sent. 24 novembre 1987, causa 223/85, in *Raccolta*, 4617), la Corte ha ritenuto che l'eccessivo ritardo della Commissione nell'esame di un accordo notificato fosse in grado di ingenerare, nell'impresa beneficiaria legittimi dubbi sul fatto che la misura non desse luogo ad obiezioni. È noto invece che, in mancanza di un comportamento rilevante della Commissione, il beneficiario non può opporsi alla restituzione dell'aiuto ricevuto argomentando da una presunzione di validità della norma statale. L'esclusione dell'operatività del principio poggia sulla considerazione che le imprese beneficiarie possono far affidamento sulla legittimità dell'aiuto quando questo sia stato erogato nel rispetto della procedura di controllo, e che sussista un onere a loro carico di verificare la regolarità del comportamento dello Stato erogante.

mento non può costituire un parametro di legittimità delle legislazioni interne con esso astrattamente incompatibili

È pur vero, conviene da ultimo osservare, che l'autorizzazione della Commissione non è *in toto* irrilevante rispetto alla valutazione ed alla tutela dell'affidamento dei beneficiari dell'aiuto di Stato; è infatti indubbio che, sul piano del diritto interno, l'avere le autorità nazionali chiesto ed ottenuto il via libera delle autorità comunitarie alla introduzione di una agevolazione fiscale alle imprese concorre in maniera significativa ad accrescere la loro aspettativa alla futura introduzione e stabilità dei regimi corrispondenti e, quindi ed in ultima analisi, a rendere più rigorosa la valutazione in merito alla ragionevolezza e non arbitrarietà di provvedimenti successivi che contraddicano tali misure di incentivazione

Ma questa, come si è detto, sembra essere una partita da poter giocare esclusivamente sul terreno del diritto e dei principi dell'ordinamento nazionale

Dott. PHILIP LAROMA JEZZI
Ricercatore di Diritto tributario
Università degli studi di Firenze